

# 中国统一企业所得税制改革评析

廖益新\*

**内容提要** 与现行的内资和外资企业所得税制相比较,中国新近颁布的统一《企业所得税法》贯彻了公平税负、内外资企业平等竞争的原则,体现了进一步规范税制和与国际税收惯例接轨,充分发挥企业所得税优惠在优化国民经济结构、鼓励产业和技术升级、促进社会和谐和可持续发展方面的调控作用,以及加强对各种避税行为的控制防范等特点,但也存在着若干有待于进一步研究完善的问题。

**关键词** 企业所得税 税收优惠 反避税

中华人民共和国十届人大五次会议 2007年 3月 16日通过的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)的颁布,标志着酝酿了 10余年之久的中国企业所得税制改革暂告一个段落,随着新的统一企业所得税法将于 2008年 1月 1日起生效施行,中国的内资企业和外资企业将正式结束“身份”不同税负不同的不平等竞争时代,开始在所得税的同一起跑线上展开公平竞赛。本文拟就中国新的统一企业所得税制的改革内容与特点,以及尚待进一步研究解决的有关问题进行评价分析,以与学界和实务部门的同仁讨论交流。

## 一、贯彻公平税负原则,统一税前扣除标准和适用同一税率,实现内外资企业之间的平等竞争

现行的内外资两套企业所得税制度由于在税收优惠、税前扣除的办法和标准等规定方面,存在着对外资企业偏松、内资企业偏紧的问题,尽管两套企业所得税制规定的名义税率相差不大,但客观上存在着内资企业实际税负高于外资企业实际税负的不公平问题。根据全国企业所得税税源调查资料测算,内资企业平均实际税负为 25%左右,外资企业平均实际税负为 15%左右,内资企业高出外资企业近 10个百分点,企业要求统一税收待遇、公平竞争的呼声较高。

新的统一企业所得税法改革的主要内容之一,就是在合并内外两套企业所得税制的同时,贯彻公平税负原则,统一规范企业所得税税前扣除办法和标准,对内外资企业适用同一比例税率,重新调整了税收优惠政策,从而整平了内外资企业竞争的游戏场地,便于它们彼此之间日后的平等竞争。

企业所得税税前扣除项目范围的大小和扣除标准的高低,直接关系到企业的应税所得额的计算和应纳税所得额的多少。现行的内资和外资企业所得税制在这方面的规定存在较多的差异,总体而言是对内资企业严于外资企业。例如,在企业员工的薪资和“三项经费”(即职工福利费、职工教育经费和工会经费)的支出扣除方面,内资企业税制规定按计税工资标准扣除,具体扣除标准应在财政部规定的范围内(计税工资每月扣除最高限额为 500元/人,经济发达地区允许上浮但不得超过 20%),由省级地方

\* 厦门大学法学院教授、博士生导师。

本文研究获国家社会科学基金项目(03BFX047)和司法部法治建设与法学理论研究项目(03SFB2006)资助。

安体富等:《内外两套企业所得税制的合并:必要性、可行性和紧迫性》,载《税务研究》2005年第3期。

人民政府确定。三项经费的支出标准,按企业计税工资总额分别按 14%、1.5%和 2%列支扣除。而外资企业所得税制规定,企业的工薪支出和福利费支出标准,只需报当地税务主管机关审核同意后准予列支。新的《企业所得税法》第 8 条规定,“企业实际发生的与取得收入有关的、合理支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。此项原则规定意味着包括上述企业员工薪资费用扣除在内的各种税前列支扣除项目上,内资和外资企业今后将执行统一的标准,享受同等的税收待遇。

另外,在应税收入的范围、固定资产的折旧、无形资产和长期待摊费用的摊销、存货的计价处理和亏损结转等影响企业应税所得额计算的重要事项方面,现行的内外两套企业所得税制也存在着一些差异。例如,内资企业取得的股息、红利等权益性投资收益,属于应税收入项目,依内资企业所得税制规定应并入企业当年度应税所得额内计征所得税。而外资企业投资中国境内其他企业取得的税后利润分配(股息),则属于免税收入。在固定资产折旧方面,内资企业允许扣除残值不超过 5%,外资企业则允许扣除残值 10%。这些差异的存在,在一定程度上造成了内资和外资企业之间的税负不公平现象。新的《企业所得税法》在上述这些关系企业所得税税基确定的重要事项方面,也同样作了统一的原则性规定。例如,对股息、红利等权益性投资收益,根据新的统一《企业所得税法》第 6 条第 1 款第 4 项规定,原则上属于应税收入。但符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得的与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,则属于免税收入范围。上述居民企业和非居民企业,即包括内资性质的国有企业、民营企业和股份制企业,也包括外商投资企业和外国企业。

现行的内外两套企业所得税制的最大差异在于外资企业所得税制中存在着大量的税收优惠规定,以及各自规定的适用税率的不同,这两方面的因素决定了内资企业与外资企业实际税负水平的差异。新的《企业所得税法》在对现行外资企业所得税制中的税收优惠进行了较大幅度 and 范围的调整改革的同时,将各类企业适用的法定税率统一确定为 25%的比例税率,这就从根本上解决了长期存在的不同类型和资本性质的企业名义税率和实际税负差距较大的不公平问题。25%的比例税率的确定,既顾及到了对内资企业减轻税负和对外资企业尽可能少增加税负的需要,也考虑到了将国家财政减收控制在可以承受的范围,以及国际上尤其是中国周边国家(地区)的税率水平等因素。就目前世界各国企业所得税的平均税率水平和中国周边 18 个国家(地区)的企业所得税平均税率水平来看,我国统一企业所得税法确定的这一税率,在国际上属于适中偏低的税负水平。在目前国际税收竞争日趋激烈的现实趋势下,这将有利于提高中国企业的竞争力和继续吸引外国投资。虽然随着新的企业所得税税率的适用和税收优惠内容范围的调整,外资企业的税负水平将会略有上升,但由于对统一企业所得税法公布前已经批准设立的外商投资企业和外国企业,规定了可以在该法施行后 5 年内继续享受原先法律、法规赋予的低税率优惠以逐步过渡到适用新的税率,因此不会对它们的生产经营产生大的影响。<sup>⑩</sup>

在贯彻公平税负,平等待遇原则方面,新的《企业所得税法》较之现行的外资企业所得税制更为进

参见《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第 6 条第 2 款 2 项,《企业所得税若干政策问题的规定》财税字(1994)第 009 号,第 5 项。

参见《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第 24 条。

参见《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第 5 条,《企业所得税暂行条例实施细则》第 7 条第 6 款,《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第 18 条。

《企业所得税暂行条例实施细则》第 31 条第 1 款第 3 项,《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第 33 条。

参见《中华人民共和国企业所得税法》第 11、12、13、15 和第 18 条规定。

《中华人民共和国企业所得税法》第 6 条和第 26 条第 1 款第 2 项与第 3 项规定。

有关新的《企业所得税法》在税收优惠方面改革的主要内容,参见本文第三部分内容。

参见财政部部长金人庆在第十届全国人民代表大会第五次会议上所作的《关于〈中华人民共和国企业所得税法(草案)〉的说明》。

⑩ 参见《中华人民共和国企业所得税法》第 57 条。

步的方面,还体现在将享受外国税收抵免待遇的范围,扩大到了非居民企业在中国境内的机构、场所所取得的发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。<sup>⑪</sup> 在现行的外资企业所得税制下,外国企业在中国境内的机构、场所取得的上述所得在中国境外缴纳的外国得税,只允许作为费用在计算应税所得额时扣除,而不能抵扣税额。<sup>⑫</sup>

上述改革内容和特点使得两税合一后的中国企业所得税法律制度,更加符合市场经济的基本法则,充分体现了中国政府贯彻对外资逐步实行国民待遇原则的精神。

## 二、参照国际惯例原则,进一步规范和完善企业所得税制度

新的统一企业所得税制的另一特点是参照国际惯例,借鉴各国税制改革的经验,对企业所得税制度作了进一步的科学规范和合理完善。这主要体现在以下几个方面:

1. 取消原内资企业所得税制以“独立经济核算”标准确定纳税人的做法,规定企业所得税的纳税主体为企业和其他取得收入的组织,个人独资企业和合伙企业不是企业所得税的纳税人

现行的内资和外资企业所得税制在纳税人范围界定上采用的标准并不统一。内资企业所得税制采用独立经济核算标准,凡同时具备在银行开始结算帐户、独立建立帐簿编制财务会计报表、独立计算盈亏三项条件的企业和组织,均为内资企业所得税的纳税人,无论它们是否具有独立法人资格。<sup>⑬</sup> 内资企业纳税人的具体范围包括中国境内的国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业和有生产、经营所得和其他所得的事业单位、社会团体等组织。外资企业所得税制则是具体规定其纳税人范围包括在中国境内设立的外商投资企业(即中外合资企业、中外合作企业和外商独资企业)和外国企业两类纳税主体,同样没有采用具备独立法人资格的界定标准。内资企业所得税制采用实行独立经济核算单位作为界定纳税人的标准,主要是基于当时中国实行的分税制财税分配体制,企业所得税属地方政府税源的因素和便于实现有效征管方面的考虑。

虽然在两税合一的讨论过程中,税法理论界多数主张统一后的企业所得税制应以是否具备法人资格为纳税人身份的界定标准,甚至建议新的企业所得税制名称就应采用“法人税法”或“法人所得税法”。但立法部门考虑到与现行税法的有关规定相一致,最终未采纳上述意见。《企业所得税法》第1条中规定的“企业和其他取得收入的组织”一语,其涵义虽然有待于在该法的实施细则中具体明确,但肯定是一个涵盖范围相当广泛的概念,原则上凡具备独立法人资格的内资企业所得税制下纳税人(包括企业和事业单位、社会团体)和外资企业所得税制下的纳税人,均为统一企业所得税的纳税主体。此外,某些虽不具备独立法人资格,但具有某些法人特征的经营组织,如不具备法人资格的中外合作企业、联营企业、民办非企业单位等,也可能成为企业所得税的纳税人。但该法第1条第2款明确规定个人独资企业和合伙企业不适用本法。因为依照中国个人独资企业法和合伙企业法的规定,这两类企业不具备独立法人资格,出资人一般承担无限责任,个人财产和企业财产无法明确区分,而且有关的税收行政规章已经规定了合伙企业的生产经营所得和其他所得,由合伙人分别缴纳所得税;个人独资企业以投资者为纳税义务人,依照个人所得税法的规定缴纳个人所得税。<sup>⑭</sup>

2 按照国际上的通行做法,将纳税人区分为“居民企业”和“非居民企业”两类,对前一类纳税人按居民税收管辖权课税,对后一类纳税人行使所得来源地税收管辖权课税

将纳税人区分为居民纳税人和非居民纳税人两类,对属于本国的居民纳税人,征税国主张按居民课税原则课税,要求其就来源于境内外的所得承担无限纳税义务;对不属于本国居民的非居民纳税人,则

⑪ 参见《中华人民共和国企业所得税法》第23条第1款第2项规定。

⑫ 参见《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第28条规定。

⑬ 参见《企业所得税暂行条例实施细则》第4条。

⑭ 参见财政部、国家税务总局:《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税[2000]91号)。

主张按来源地课税原则课税,要求其就来源于征税国境内的各种所得承担有限纳税义务,这是目前许多国家所得税法的通常做法,也是通行的国际税法惯例。现行的内资和外资企业所得税制均没有正式采用“居民”和“非居民”这样两个专门的税法概念用语。新的《企业所得税法》在这一点上向国际税收惯例靠拢,该法第2条在将纳税人区分为居民企业 and 非居民企业两类的同时,结合中国的实际情况,兼采“注册地成立地标准”和“实际管理机构地标准”,对企业所得税法意义上的居民纳税人和非居民纳税人作了明确界定。新的企业所得税法意义上的“居民企业”,“是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业”;<sup>⑮</sup>而所谓的“非居民企业”,“是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业”。<sup>⑯</sup>

采用注册成立地作为判断居民纳税人身份标准的优点是便于掌握和识别,但其缺点是容易为纳税人利用选择企业的注册成立地规避有关国家的居民税收管辖权。因此,新的企业所得税法同时兼采实际管理机构地标准,就是为了弥补单纯采用注册成立地标准的不足。所谓企业的实际管理机构,在税法上有其特定的涵义,在采用此种标准的许多国家税法上,通常是指企业的实际有效的指挥、控制和管理中心。实际管理机构所在地的认定,一般以股东大会的场所、董事会的场所以及对企业的重要经营决策事项实际行使指挥决定权力的人员通常居住的场所。统一后的企业所得税法采用这一新的居民纳税人身份确认标准,有利于防范近年来许多境内的企业或个人采取将资金转移到中国境外的某个避税港注册成立企业,再以该避税港外国企业的名义在中国境内从事投资经营活动,从而规避在中国承担居民纳税人义务的“假外资”现象。根据新的企业所得税法规定的上述标准,如果有关事实表明,此类“假外资”企业的实际管理机构所在地在中国境内,则它们仍属于中国税法规定的居民企业,应就来源于中国境内和境外的所得,向中国政府履行缴纳企业所得税义务。另外,实际管理机构所在地标准,也是经合组织税收协定范本和联合国税收协定范本共同推荐的解决法人双重居民身份冲突的选择标准。<sup>⑰</sup>统一后的企业所得税法确立这一标准,便于中国的企业所得税法与对外签订的税收协定的衔接与配合,有利于维护中国的居民税收管辖权。

3. 在税收征管方式上,改变了现行内资企业税制采用的以独立经济核算的单位为纳税人就地纳税的做法,规定居民企业原则上以企业登记注册地为纳税地点。但登记注册地在中国境外的,以实际管理机构所在地为纳税地点。对在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的居民企业,应当汇总计算并缴纳企业所得税<sup>⑱</sup>

现行的外资企业所得税制在所得税征纳管理上是采用由总机构汇总纳税,而内资企业所得税制则实行以独立经济核算单位纳税人就地纳税的管理模式,实行独立经济核算的分支机构的盈亏不能与总机构盈亏合并计算纳税。虽然内资企业所得税制采取这种征管方式是基于我国实行分税制财政体制下税源分配的需要和便于所得税有效就地征管的考虑,但这种征管方式的差别对内资企业而言是不公平的,也不符合公司和企业法人以其全部财产对外承担民事责任的民商法基本原则。新的企业所得税法采取向外资企业所得税制靠拢的做法,规定居民企业原则上以企业登记注册地为纳税地点,由于企业的注册登记地通常就是企业总机构所在地,实际上就是由企业的总机构汇总纳税。但对那些依照外国法律登记注册成立、但实际管理机构位于中国境内的居民企业,新税法规定应由境内的实际管理机构负责

⑮ 《中华人民共和国企业所得税法》第2条第2款。

⑯ 《中华人民共和国企业所得税法》第2条第3款。

⑰ See OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, Paragraph 3 of Article 4; UN, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001, Paragraph 3 of Article 4. selected and edited by Kees van Raad, Fourth edition, 2004, International Tax Center Leiden, pp. 356 - 357.

⑱ 《中华人民共和国企业所得税法》第50条。

汇总申报纳税,这有助于防止这类居民纳税人隐匿境外所得逃避居民纳税义务。

另外,关于企业集团是否可以合并纳税的问题,现行内外资企业所得税制也有不同做法。现行内资企业所得税制规定,对集团公司的母子公司符合规定条件的,允许合并缴纳企业所得税。而外资企业所得税制基本上是以法人来确定纳税人的,没有集团公司母子公司合并纳税的规定。考虑到目前许多国家税法上允许符合一定条件的母子公司合并纳税的做法,新的企业所得税法在这个问题上保留了一条灵活规定,其第52条规定:除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。这实际上是授权由国务院对企业集团合并纳税作出具体明确的规定。

#### 4. 补充了外国税收间接抵免制度,切实履行国际税收协定中的间接抵免条款义务

在解决国际重复征税问题上,现行的内资和外资企业所得税制仅有外国税收直接抵免制度,没有旨在消除跨国母子公司之间股息分配存在的经济性质的国际重复征税的间接抵免规定,<sup>①⑨</sup>而我国对外签订的许多双边税收协定中都载有规定缔约国对本国居民企业从缔约国对方的居民公司取得的股息、红利性质权益性投资收益,应给予间接抵免待遇的条款。<sup>②⑩</sup>如何落实履行这些双边税收协定中的有关间接抵免待遇义务,由于我国国内企业所得税法上缺乏相应的间接抵免制度规定,一直是一个悬而未决的法律问题。<sup>⑪</sup>新的《企业所得税法》及时弥补了国内税法上的这一法律空白,其第24条规定:“居民企业从其直接或间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益,外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分,可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额,在本法第23条规定的抵免限额内抵免。这是外国税收间接抵免制度在我国税法上的正式确立,对于鼓励国内企业走出去开拓国际市场有着积极的作用意义,同时也是我们更好地履行国际税收协定义务,落实我国的居民企业纳税人应该享有的税收协定优惠待遇的必要举措。

### 三、发挥税收的宏观调控作用,服务优化国民经济结构,促进社会和谐与可持续发展

为统一内外资企业所得税税负,结合各国近年来税制改革情况和国际税收竞争的新形势,新《企业所得税法》对内外资企业所得税制规定的税收优惠措施作了较大幅度 and 范围的重新调整,税收优惠的形式也由过去单一的减免税直接优惠改为兼采投资抵免、投资抵扣、加速折旧等多种间接优惠方式。改革后的企业所得税税收优惠充分体现了以下几个特点:

#### 1. 贯彻国家产业经济政策,改区域优惠为主为产业优惠为主

统一后的企业所得税制取消了现行外资企业所得税制规定的经济特区、经济技术开发区和经济开放区的区域低税率税收优惠政策,以及范围广泛的生产性外资企业的“两免三减半”等所得税定期减免税优惠制度,保留了对港口、码头、机场、铁路、公路、电力、水利等国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的税收优惠和对农林牧渔业的税收优惠政策,同时将国家高新技术产业开发区内高新技术企业的低税率优惠扩大到全国范围,明显体现了税收优惠向产业、技术倾斜的政策精神。

#### 2. 鼓励企业创新和技术进步,支持节能、节水与安全生产

《企业所得税法》新增了对创业投资企业从事国家重点扶持和鼓励的创业投资,可以按投资额的一定比例抵扣应纳税额的优惠(第31条),企业固定资产由于技术进步等原因需要加速折旧,允许缩短折旧年限和采取加速折旧方法(第32条);企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研发费用,允许在计算

①⑨ 现行的《中华人民共和国外商投资企业所得税法》第12条及其实施细则第7章规定的外国税收抵免制度和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第12条及其实施细则第5章规定的境外税额扣除制度,都属于适用于同一纳税人的直接抵免制度。

②⑩ 在中日、中美、中英和中国与新加坡等国签订的避免双重征税协定中均有此类有关股息所得的间接税收抵免待遇的条款规定,参见《中华人民共和国政府与日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第23条第1款第2项规定;《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第22条第1款第2项规定。

⑪ 陈安主编:《国际经济法学专论》(下编 分论),高等教育出版社2002年7月第1版,第941-942页。

应税所得额时加计扣除(第30条第1款1项);企业购置节能节水、安全生产的专用设备的投资额、可按一定比例实行税额抵扣(第34条)。

### 3. 促进环保、公益事业发展和照顾社会弱势群体

新的企业所得税法在保留内资企业所得税制规定的纳税人购置环保专用设备的投资额可按一定比例抵免应纳税额优惠的同时,增设了企业从事符合条件的环境保护项目的所得,可以享受免征、减征所得税的优惠(第27条第1款第3项);企业安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资支出,可以在计算应税所得额时加计扣除(第30条第1款第2项)。为了鼓励企业支持社会公益事业的积极性,促进中国公益性事业的发展,新税制大大提高了纳税人公益性捐赠支出的税前扣除比例。企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内部分,准予在计算应税所得额时扣除(第9条)。同时规定民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分,可以决定减征或免征(第29条)。

经过调整改革后的中国企业所得税税收优惠,更鲜明地贯彻体现了国家产业政策目标和推动产业升级和技术进步导向,对于优化国民经济结构、加强环境保护、节约能源和促进社会和谐发展,将发挥积极的调控作用。

## 四、加强对各种避税行为的控制防范,维护所得税的课税公平

统一后的中国企业所得税法在内容上的一个突出特点,是针对近年来纳税人运用各种避税手段规避所得税纳税义务的现象日趋严重的现实,专门增设了特别纳税调整一章,加强了对有关避税行为的防范打击,以维护国家税收权益和企业的公平竞争。

现行的内外资企业所得税制和税收征管法,仅是对关联企业通过转移定价方式进行避税行为作了规范,主要采用传统的正常交易原则和方法加以管制。对晚近这些年有关国家转让定价税制采用的一些新的管制方法,有关税法上并没有及时借鉴吸收作出明确的规定。新的企业所得税法在参考借鉴有关各国转让定价税制发展的基础上,结合这些年来我国管制关联企业转移定价避税的实践经验,加强了对此类普遍发生的避税行为的管制方法和力度。这首先反映在新税法明确采用了成本分摊安排和预约定价协议这样一些新的管制方法。针对传统的比较非受控价格方法和转售价格方法适用于关联企业间无形资产和劳务交易的困难,新税法第41条第2款规定:企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。企业可以就其与关联方之间的业务往来的定价原则和方法,申请与税务机关协商,达成预约定价协议安排。其次,新税法将原先以税务行政规章形式规定的纳税人申报和提供与关联企业业务往来情报资料的义务,上升到税收法律层面的高度,同时规定企业不提供或提供虚假、不完整的这方面情报资料,税务机关有权采用核定应税所得额的方式进行课税。<sup>②</sup> 这些新的规定,大大加强了税务机关在管制关联企业转移定价避税工作中的地位。

更具有深远意义的是新的企业所得税法借鉴有关国家反避税立法实践经验,在特别纳税调整这一章中设置了所谓一般反避税条款,这就是该法第47条规定的合理商业目的原则。根据该条确立的合理商业目的原则,企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法重新调整纳税人帐簿记录。合理商业目的原则,是英、美、德、法等发达国家所得税法实践中适用的一般反避税原则,某种意义上说,它也是经济实质(或者虚假交易)原则和实质优于形式原则的翻版和表述形式。<sup>③</sup> 由于纳税人从事避税的手段多种多样,而且花样不断翻新,采用特定的反避税措施只能防堵特定的避税行为,难以适应管制纳税人采用新的避税方式逃避纳税义务的需要。一般

<sup>②</sup> 《中华人民共和国企业所得税法》第43、44条。

<sup>③</sup> 参见[美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第160-195页。

反避税原则的优点在于赋予法院和税务机关可以根据案件的具体事实情况,灵活地运用抽象的一般法律原则否定纳税人从事的不具有合理商业目的或与经济实质不符的交易形式的税法效力,从而重新调整确定纳税人有关交易所应负担的纳税义务。中国统一后的企业所得税法增设这种一般反避税条款,大大加强税务机关在反避税斗争中的法律地位,有利于灵活应对纳税人可能从事的各种新的避税安排。

在增设上述一般反避税条款的同时,新的企业所得税法还针对目前中国在对外经济交往中普遍发生的两种特定的国际避税行为制定了特定的反避税措施,这就是该法第45条规定的所谓受控外国公司税制和第46条确立的资本弱化税制。前者针对的是纳税人利用避税港设立的基地公司进行的国际避税安排。如前所述,随着中国近年来“假外资”现象的不断出现,那些在避税港国家或地区设立的但实际受中国境内的居民股东控制的外国(或境外)企业,利用其具有的独立纳税主体资格和税法上股东取得股息分配后始负有纳税义务的制度,有意将经营所得和投资收益长期累积在这些避税港公司帐上不进行利润分配,从而使中国境内居住的股东得以规避就其境外来源的股息所得应向中国政府履行的纳税义务。为扼制这种利用在避税港或低税负地区设立“受控外国公司”进行避税的行为,新的《企业所得税法》第45条规定,由居民企业,或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于中国企业所得税法定税率水平的国家(地区)的企业,并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的,上述境外企业的利润中应归属于该居民企业的部分,应当计入该居民企业的当期收入计征所得税。这就是对符合条件条件的居民股东取消其股息收入迟延至公司利润分配时始发生纳税义务的待遇,在这种受控外国公司税制下,中国仍然是对境内的居民股东适用税法课税,而不是对境外的所谓受控外国公司的所得课税。因此,这种国内税法上的反避税规定的适用,并不与中国对外签订的双边税收协定有关条款相抵触,对此经合组织税收协定范本注释已有明确的定论。<sup>②④</sup>

如何防范纳税人通过资本弱化方式避税,是近年来中国面临的新问题。随着“两税合一”涉及对外国投资税收优惠制度的改革,特别是股本投资的各种优惠待遇范围调整压缩,以及今后我国资本项目的外汇管制的逐步放开,资本弱化必然会越来越多地为跨国投资人利用来作为谋求税后利润最大化的避税方式。从严格意义上说,中国目前的内外资企业所得税制中尚未有应对资本弱化避税的专门制度,新的企业所得税法及时增补了反资本弱化避税规定是非常及时的。在规制资本弱化的方法上,新的《企业所得税法》显然是采用了固定比例法模式。<sup>②⑤</sup>根据该法第46条规定,企业从其关联方接受的债权性投资与股权性投资的比例超出规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。固定比例法的优点在于能有效地减轻和简化税务机关执法成本和纳税人的奉行负担,纳税人对税制适用结果的预期性高。就中国企业的实际情况和目前税务机关的执法水平和工作条件来看,采用固定比例法管制资本弱化避税是符合我国国情的。

## 五、有待进一步研究完善的若干问题

新的《企业所得税法》是对统一后的中国企业所得税制的基本原则和主要事项的原则性规定,有关这些原则性规定实施的许多具体事宜和问题,还有待于通过该法的实施细则进一步予以明确。按照《企业所得税法》第59条规定,国务院将根据该法制定实施条例。以下拟就《企业所得税法》本身条款涉及的有关问题,提出笔者的看法和意见。

<sup>②④</sup> See OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 1, Paragraph 23, Condensed Version, July 2005, p. 64.

<sup>②⑤</sup> 目前各国税法上管制资本弱化避税行为采用的方式大体可分为两种,一种方式是运用诸如实质优于形式和正常交易原则等一般反避税规则进行管制,另一种方式就是采用所谓的固定比例法,规定纳税人超过税法规定的债务与资本比例部分的债务利息支出,不得在税前扣除。有关这两种方法各自的优弊端得失评价,参见廖益新、陈红彦:《论中国规制资本弱化税法的完善》,载《厦门大学学报》(哲社版)2007年第1期。



### 1. 关于企业所得税的纳税主体身份界定标准问题

众所周知,在任何一种税收的税制中,纳税人是税制构成中的基本要素。按照税收法定原则,纳税人的身份界定标准和涵盖范围,应该在该税种的基本法律中予以明确规定。《企业所得税法》第1条第1款规定“在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人”,并在第2款中明确将个人独资企业、合伙企业排除在企业所得税的纳税主体范围之外,但并未就中国企业所得税法意义上的“企业”作出进一步的身份标准界定,而是留给人们一个模糊的概念或是拟在日后颁布的该法实施条例中加以具体规定,这均不是一种尽如人意的立法处理办法。

“企业”一词,在汉语中是指从事生产、运输和贸易等经济活动的部门。<sup>②6</sup>在英文中与之对应的单词是“enterprise”,本意是指(艰巨、复杂或冒险性的)事业、计划;事业单位,企业单位,也有办企业、干事业的涵义。在法律上,企业并不是一个有着严格定义和范围的法律术语,而是一个涵盖范围宽泛的概念,泛指那些从事经营性质活动的组织、机构或场所,既包括具有独立法人资格的公司企业,也涉及那些不具法人资格的分支机构、经营场所或设施等。<sup>②7</sup>当然,《企业所得税法》上统称的“企业”这一用语,是一个涵盖范围更为广泛的概念,它还包括那些不具企业经营性质但也取得应税收入的事业单位、社会团体和财团法人以及民办非企业单位等组织。虽然要对它作出明确的内涵和范围界定不是一件容易的事,但不能因此而回避在税收法律中对纳税人这一税制的基本要素作出规定。笔者以为,通过比较参考借鉴其他国家有关企业所得税法的立法经验和技巧,还是可以解决这个问题的。

国外公司法关于纳税人概念范围的界定,大体可分为两种立法方式:一种是立法上详尽列举各种属于公司税或法人税课税范围内的实体或组织,如德国公司法;更多的是采用非穷尽性列举再加一般性概括纳税人特征或例外排除的立法方式,如法国和澳大利亚的公司税法。<sup>②8</sup>鉴于目前我国企业所得税的纳税主体范围需要涵盖的实体或组织种类形式较多,很难用一种一般概括性的规定能够完全界定清楚,笔者以为可以通过以下这种非穷尽性列举加概括性排除规定的表述方式,在税法上对企业所得税的纳税主体范围作出明确的界定:“本法统称的‘企业’,是指经国家有关部门批准或依法注册、登记取得法人资格的公司、企业、事业单位、社会团体和财产组织,以及虽不具有法人资格,但取得收入且不在个人所得税征税范围内的其他组织。”

### 2 关于禁止税前扣除的支出项目的规定问题

新的《企业所得税法》第10条中具体规定了纳税人在计算应税所得额时不得扣除的8类支出项目。与现行的外资企业所得税法实施细则中关于不得列为成本费用和损失扣除的项目规定(主要是第19条规定)相比较,其中主要的差异之一是取消了分支机构支付给总机构的特许权使用费不得扣除的规定。当时外资企业所得税法实施细则中列举的此项禁止税前扣除规定,主要是为了防止非居民的外国企业在中国境内设立的从事生产经营的机构、场所,在税法允许其适当分摊总机构为其发生的一般管理费的条件再列支扣除其支付给境外总机构的特许权使用费将造成双重扣除的不合理结果,有其规定的必要意义。在国务院提请人大审议的《企业所得税法(草案)》第10条中原来有关于“企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息”不得扣除的项目规定,但在提交全国人大讨论通过时被删除了。笔者以为删除此项不得扣除的支出项目规定是不妥当的,应当在实施条例中补充作出明确规定。

同一企业法人内营业机构之间(包括总机构与分支机构之间和各分支机构相互之间)的关系,与各具有独立法人资格的两个企业之间的关系在法律性质上是不同的。前者是同一法人内部机构之间的

<sup>②6</sup> 中国社会科学院语言研究所词典编辑室编:《现代汉语词典》修订本,商务印书馆1997年版,第998页。

<sup>②7</sup> 例如,在国际税收协定中“enterprise”一语用于指从事任何营业活动。OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Article 3, Paragraph 1 (c), Commentary on Article 3, Paragraph 4, Condensed Version, July 2005, p. 72.

<sup>②8</sup> See Hugh J. Ault, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Kluwer Law International, 1997, p. 289.



往来关系,后者是两个法人之间的往来关系。因此,同一企业内的各营业机构之间的经济往来,除非属于其各自的经营对象范围内容,不应该计价收取利润。因此,总机构提供有形财产、无形财产或资金给其所属的分支机构使用,性质上属于同一企业的资产的内部分配使用,如果彼此计价或收取利息,就会使分支机构的利润不当地转移给总机构,这样就不能客观如实地反映该分支机构的实际经营效果,不符合国际上普遍遵循的在确定分支机构的利润额时应将分支机构视同独立纳税实体看待的基本原则。<sup>②9</sup>删除上述禁止税前扣除的项目固定,虽然不会影响对居民企业的课税利益(因为新的企业所得税法对居民企业实行由总机构汇总纳税的征管方法),但不利于我们正确计算确定非居民企业在中国境内设立的分支机构、场所的应税所得额,从而可能影响我国对非居民外国企业应有的税收权益。

3. 关于非居民企业从居民企业取得与该非居民企业设在中国境内的机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益的免税问题

《企业所得税法》第26条第1款第3项规定,在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得的与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。此项税收优惠规定的政策目的和法理依据,似在于鼓励非居民企业通过其在中国境内设立的分支机构对中国的居民企业的再投资和采用股息免税法消除对公司间利润分配的重复课税问题。但问题在于从上述条文规定上看,对非居民企业适用股息免税法没有任何条件限制,这与适用股息免税法解决股息所得重复课税问题的大多数国家的立法实践是不同的。

为了达到既要适当解决对股息分配的经济性重复征税问题,同时又要防止纳税人滥用股息免税制度避税,保证税负公平,许多国家在股东层面适用股息免税法往往规定了一定的条件限制。这些限制条件大体有三类:一类是要求股东在被持股公司中拥有的股份资本达到一定比例,即仅对构成所谓的“重大参股”的股东提供股息免税待遇。例如瑞典税法规定公司间股息分配适用参股免税法的条件是收取股息的公司股东在分配股息的公司股东中持有25%以上的股份或表决权,对证券投资(portfolio investment)所取得的股息则不适用股息免税待遇。<sup>③0</sup>这类股份比例的限制反映了适用股息免税法的国家在解决公司间利润分配的经济性重复征税问题上所把握的程度范围。另一类限制条件是要求持股必须达到一定的时限。如丹麦规定母公司从国内子公司收到的股息,如果母公司能够证明在分配股息前至少1年内始终持有子公司20%以上的股份,则收取的股息可以免税。<sup>③1</sup>这类对持股时限的限制规定,目的在于防止股息免税待遇被纳税人滥用避税(如采用临近股息分配前收购或增加在分配股息公司中的持股份额的方式套取本来无资格享受的股息免税待遇)。还有一类限制条件是要求分配股息的公司必须是从事积极性的生产经营活动的企业,而非仅从事消极的投资控股业务。这类限制规定主要是为防止那些在避税港设立仅从事消极投资或控股活动的基地公司的股东享受股息免税待遇。

前述《企业所得税法》第26条第1款第3项规定的股息免税待遇由于没有持股比例和持股时限等条件限制,一方面导致股息免税待遇的适用范围过于宽泛,不仅包括象重大参股这类直接投资所取得的股息收益,还可涵盖非居民企业通过境内机构进行的消极证券投资所取得的股息所得,同时也容易留下为非居民纳税人利用避税的漏洞。况且,第26条第1款第2项规定的对居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益的免税优惠,还有“符合条件的”这一限定用语的限制,而非居民企业取得的同样性质的投资收益却没有任何条件限制,这也有悖于企业之间公平税负、平等竞争原则。因此,笔者认为对非居民企业从居民企业取得的与其境内机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,应该与居

<sup>②9</sup> 《联合国税收协定范本》第7条第3款和《经合组织税收协定范本》第7条注释中都明确规定和说明了来源国境内的常设机构支付给总机构的特许权使用费和利息,在计算常设机构利润数额时不应扣除,除非是偿还总机构为常设机构代垫支付给他人的贷款利息,就是基于这个原理。参见廖益新主编:《国际税法》,北京大学出版社2001年版,第208-209页。

<sup>③0</sup> See Hugh J. Ault, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Kluwer Law International, 1997, p. 311.

<sup>③1</sup> 参见国家税务总局税收科学研究所:《外国税制概览》,中国税务出版社2004年版,第110页。

民企业之间的股息等权益性投资收益享受同等待遇,即也应有一定的条件限制。至于这些限制条件的具体内容,可以参考借鉴有关国家在这个问题上的立法经验和规定,结合我国实际情况,确定具体的限制条件和标准。

#### 4 关于国际税收协定与国内《企业所得税法》的关系问题

在这个问题上,新的《企业所得税法》第 58 条完全继承了现行《外资企业所得税法》第 28 条规定,即中国政府对外签订的国际税收协定与国内《企业所得税法》有不同规定的,依照协定的规定办理。这种无条件的或绝对的税收协定规定优先于国内税法适用的处理方法,将使税务机关在今后反滥用税收协定的工作中陷于被动的法律地位,不利于我国防范规制纳税人滥用税收协定进行国际避税的行为。

由于国际税收协定为了避免消除国际重复征税,通常赋予了具有缔约国一方的居民身份的纳税人比缔约国国内所得税法更优惠的税收待遇。一些本来无资格适用税收协定待遇的第三国居民为了套取两个缔约国之间签订的双边税收协定赋予的优惠待遇,往往采用在某个缔约国一方设立具有该缔约国居民身份的所谓“导管公司”的方式以取得适用税收协定待遇的主体资格,从而规避或减轻其跨国所得本来依法应承担的纳税义务。这种滥用税收协定的国际避税安排现象近年来发展日趋严重,许多国家纷纷通过国内立法和修订双边税收协定的方式,增设相应的反滥用税收协定规则,规定在涉及纳税人滥用税收协定条款避税的情形下,国内税法上有关反避税规则具有优先于双边税收协定条款适用的效力地位。这对于有效扼制日益蔓延的滥用税收协定避税现象,是十分必要的。经过 2003 年修订后的《经合组织税收协定范本》第 1 条注释也明确指出:“指导性的原则是,如果从事某些交易或安排的主要目的是为了获得更优惠的税收地位,而且在这样的情形下取得这种更优惠的待遇与有关规定的目的与宗旨相悖,那么不能给予避免双重征税协定的优惠待遇。”<sup>⑫</sup>

因此在处理国际税收协定与国内有关税法的效力关系问题上,不宜无条件地赋予协定规定优先于国内税法适用的地位,而应该有所保留和限制,即在国际税收协定条款与国内税法的规定冲突的情形下,原则上税收协定条款有优先适用的地位,但在涉及滥用税收协定的情况下,缔约国国内税法上有关反避税规则的适用应不受协定条款规定的影响。

---

**Abstract:** Compared with Chinese current effective systems of the domestic enterprise income tax and the foreign investment enterprise income tax, the unified enterprise income tax law which has newly been issued by Chinese Government carries out the principle of equal tax burden and fair competition between domestic and foreign investment enterprises, reflects the features of further standardizing tax system, conforming to international tax usages and strengthening the regulation of various tax avoidances. The new unified enterprise income tax law of China brings into full play of income tax incentives with respect of improving national economic structure, encouraging up - grade of industries and technologies and promoting social harmonization and sustainable development. However, there exist also some problems that need to be further improved in the rules of the new enterprise income tax law.

---

(责任编辑:王莉萍)

<sup>⑫</sup> See OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Commentary on Article 1, Paragraph 9.5, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, July 2005.